



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16098.000084/2006-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-000.981 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2013
Matéria PIS. RESSARCIMENTO
Recorrente UMICORE BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 10/10/2005 a 31/12/2005

Gera direito a crédito do PIS não cumulativo o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliado no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Charles Mayer de Castro Souza e Irene Souza da Trindade Torres Oliveira.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira

Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Rodrigo Cardozo Miranda.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas, que não acolheu o pedido de ressarcimento da Recorrente.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante da decisão recorrida, *verbis*:

Os presentes autos tratam de Pedido de Ressarcimento de créditos do PIS segundo o regime não cumulativo. Os créditos vinculam-se a receitas de exportação e foram apurados no 4º trimestre de 2005 na forma do artigo 3º, da Lei nº 10.637, de 2002 e não foram utilizados como desconto da contribuição devida.

Aos créditos pleiteados, a contribuinte vinculou Declarações de Compensação conforme listagem no quadro de fl. 817verso.

Respondendo a solicitações do Fisco, a interessada trouxe aos autos documentos relacionados à comprovação do direito de crédito.

Examinando o feito, o Seort da DRF em Guarulhos emitiu o Despacho Decisório de fls. 134/137, reconheceu o direito de crédito pleiteado no montante de R\$ 453.647,69 e homologando as compensações declaradas até esse limite.

Em 26/08/2010, conforme ato de fl. 822, o despacho decisório referido acima foi cancelado pela unidade local em razão de omissão verificada na análise do crédito.

Diz o texto do ato em foco (fl. 822):

Em 23/07/2008 foi emitido o Despacho Decisório no 505/2008 (fls. 134 a 137) considerando procedente o pleito da Interessada. Por conseguinte foram adotados os procedimentos para a operacionalização da compensação dos débitos com o direito creditório reconhecido. No entanto, antes da ciência do referido Despacho Decisório ao contribuinte, foi identificado que a autoridade fiscal só tinha analisado os meses de outubro e novembro, faltando se manifestar sobre o crédito apurado no último mês do trimestre.

Identificada essa omissão, foi feita uma nova análise do direito creditório apurado nos três meses que compõem o trimestre, resultando no Despacho Decisório no 367/2010 (fls. 816 a 820).

Diante dessas razões o chefe do Seort determinou o cancelamento do Despacho Decisório nº 505/2008. Determinou ainda a autoridade que fossem adotadas as providências decorrentes do Despacho Decisório nº 367/2010.

O citado Despacho Decisório nº 367/2010, por sua vez, é o presente às fls.

817/821 e, para todos os efeitos, substituiu o despacho anterior cancelado.

Nessa nova decisão, que agora analisou o crédito apurado nos meses de outubro a dezembro de 2005, reconheceu-se parcialmente o crédito pleiteado, admitindo-se o direito creditório de R\$ 529.404,15, referente ao 4º trimestre de 2005. As compensações declaradas foram homologadas até esse limite.

O reconhecimento parcial do direito de crédito deveu-se a glosa de créditos apurados sobre despesas de fretes. Ressaltou a autoridade que examinou o caso que os créditos admitidos sobre fretes e armazenagem são aqueles vinculados a operações de vendas. Os valores glosados correspondem a R\$ 399,80, R\$ 528,44 e R\$ 641,91, respectivamente aos meses de outubro a novembro de 2005.

Notificada do despacho decisório em 13/09/2010, em 08/10/2010 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 841 a 843 alegando em síntese o que segue:

Pela decisão recorrida foram glosados créditos nos valores de R\$ 399,80, 641,91, conforme planilhas demonstrativas de fls. 745 a 815 dos autos, totalizando R\$ 1.570,15. Tais glosas resultaram da recusa do examinador em aceitar os lançamentos no DACON, efetuados pela RECORRENTE, que incluiu tais valores no cômputo registrado na linha "Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Fretes sobre Vendas", quando, segundo o entendimento do analista, o correto seria a inclusão no cômputo registrado na linha "Bens Utilizados Como Insumos", posto que tais valores são referentes a pagamento da contribuição ao PIS sobre fretes pagos pela RECORRENTE na aquisição de insumos.

A RECORRENTE não contesta essa forma de registro, já preconizadas em diversas Soluções de Consulta, todavia, ressalta que, lançados de uma forma ou de outra tais valores não perdem a sua condição de "créditos legítimos", pois tanto em uma quanto em outra a RECORRENTE tem direito de creditar-se.

Portanto, tem-se que o critério formal do lançamento não resulta em alteração material quanto à natureza e à legitimidade dos créditos apropriados. O direito da RECORRENTE permanece o mesmo sob uma ou outra forma.

Numa ou noutra linha, o resultado da conta e do pedido de compensação é o mesmo — R\$ 530.974,30, sendo inconcebível a glosa dos R\$ 1.570,15, como se esse valor se referisse a créditos indevidos.

O que o r. despacho decisório ora recorrido poderia estabelecer, para promover a justiça fiscal, seria a homologação das compensações efetuadas,

por terem sido efetuadas com base em créditos evidentemente legítimos, e a determinação de que a RECORRENTE retificasse os lançamentos no DACON.

Cumpre ressaltar que a proposta de retificação do DACON foi apresentada pela RECORRENTE sendo, no entanto, rechaçada sob a alegação de que a matéria já estaria sob exame fiscal.

Por tudo quanto exposto, requer-se a este Colegiado a reapreciação da matéria e a reforma do r. Despacho Decisório nº 367/2010, sendo prolatada nova decisão que homologue a compensação efetuada, em seu valor integral (R\$ 530.974,30), tal como originalmente requerido, dispondo-se a RECORRENTE a retificar o DACON se assim lhe for determinado.

A decisão da DRJ de Campinas ficou assim emendada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 10/10/2005 a 31/12/2005

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE. FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação, como os fretes contratados na aquisição de bens.

Inconformada com tal decisão, a Recorrente tempestivamente protocolou recurso voluntário reiterando seus argumentos anteriormente apresentados em relação à decadência e à vinculação física.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator.

O recurso voluntário preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Transcrevo, a seguir, trecho do voto do acórdão recorrido que delimita a questão central a ser analisada por este E. Conselho:

Note-se, a autoridade mencionou que parte dos valores de frete sobre os quais a contribuinte calculou créditos relacionava-se a fretes sobre

operações de aquisição, as quais não dão direito à apuração de créditos no regime da não cumulatividade.

Importante destacar que não se está discutindo créditos calculados sobre fretes contratados em operação de venda, suportados pelo vendedor, cuja geração de créditos vem expressamente prevista no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável também à apuração do PIS não cumulativo, nos termos do art. 15 do mesmo diploma.

As citadas planilhas de fls. 745 a 815 evidenciam que parte dos fretes utilizados na apuração de créditos refere-se a operações de compra, fato não atacado pela contribuinte.

Pela leitura da manifestação de inconformidade, percebe-se que a contribuinte reconhece que parte dos fretes sobre os quais calculou créditos de fato referem-se a operações de aquisição. Contudo, pretende a legitimidade dos créditos assim calculados por se amoldarem ao conceito de insumos, já que pagos pela contribuinte na aquisição de bens utilizados na produção.

Gastos com fretes não se enquadram no conceito de insumo utilizado pela legislação para fins de geração de créditos da não cumulatividade. De fato, não se trata de serviços que são aplicados ou consumidos na fabricação ou produção, como esclarece a IN SRF nº 247, de 2002...

Vê-se, portanto, que o ponto controverso está relacionado ao crédito do frete na aquisição de bens utilizados na produção. A decisão recorrida pauta-se somente nas disposições contidas na IN SRF nº 247, de 2002.

A respeito do tema dos insumos, meu entendimento já foi esposado no acórdão 3202-00.226, *verbis*:

Inicialmente, é de primordial importância analisar e definir o conceito de “insumo” a ser utilizado no cálculo das contribuições ao PIS e COFINS não cumulativas, a fim de limitarmos quais despesas serão caracterizadas como tal na sistemática de apuração de créditos das referidas contribuições.

Ao tratar do tema a Receita Federal do Brasil editou Instruções Normativas a definir o conceito de insumo para fins de apuração do PIS (artigo 66, § 5º da Instrução Normativa nº 247/02) e da COFINS (artigo 8º, § 4º da Instrução Normativa nº 404/04). Vejamos:

“Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”

Citados atos regulamentares utilizaram-se da definição de insumo contida na legislação do IPI para estabelecerem o conceito de insumo para apuração do PIS e COFINS não cumulativos.

Contudo, é até intuitivo não ser possível equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade absolutamente distinta, no caso, receita (PIS/Cofins) e industrialização de produto (IPI). Nesse sentido, vale transcrever a lição de José Antônio Minatel, verbis:

“Não sendo esse o espaço para aprofundamento do tema da não-cumulatividade, quer-se unicamente consignar essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que como se disse, gravam a circulação de bens (aqui tomada no seu sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrentes de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a aufere, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-la com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e mercadorias.”

(Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP, 2005, p. 180)

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco é categórico ao destacar a impossibilidade de utilização dos conceitos trazidos na legislação do IPI para a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS:

“Note-se, inicialmente, que as Leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que “insumo” deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto.

Ademais, o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS, não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI.

Realmente, no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, §3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores, o que obviamente só pode ter ocorrido em relação a algo que seja “produto industrializado”, de modo que a palavra “insumo” só pode evocar sentidos que sejam necessariamente compatíveis com essa idéia (= algo fisicamente apreensível). Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

...

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado “insumo”.

Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a “produção ou fabricação”, vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo “insumo” não tem um sentido único; sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico-normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

...

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não-cumulatividade deve ser vista como

técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI.

Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;*
- b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e*
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto "receita/faturamento" e não do pressuposto "produto".*

(Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, Revista Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008)

Portanto, ao pretender estender o conceito de insumo utilizado para fins de IPI ao PIS e COFINS, os atos regulamentares editados pela Receita Federal do Brasil infringem e estrita legalidade tributária (por ausência de previsão legal nesse sentido) e, ainda, o artigo 109 do CTN por distorção do próprio conceito de insumo. Sobre o tema, Ricardo Mariz de Oliveira é categórico ao afirmar que:

“Sem ser necessário entrar em qualquer discussão relativa à extensão dos créditos de quantificação da Cofins e da contribuição ao PIS, basta ver que, quanto ao IPI, a redução dos créditos a apenas três grupos de insumos deriva de expressa disposição da respectiva legislação, enquanto que no ICMS as leis que o regem têm disposições inteiramente diversas das contidas nas Leis n. 10.637 e 10.833.

Além disso, em benefício da citada instrução normativa sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da Cofins e da contribuição ao PIS, deve ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido estabelecido pela Lei n. 9.363, de 13.12.1996, neste caso por força de expressa determinação do parágrafo único do art. 3º.”

(Aspectos Relacionados à ‘Não-Cumulatividade’ da COFINS e da Contribuição ao PIS”. PIS – COFINS – questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44.)

Sobre o assunto, entendo oportuno destacar, ainda, trecho de minuta do voto proferido pelo conselheiro Henrique Pinheiro Torres, presidente da 3ª Seção do CARF, ao julgar o processo nº 11065.101271/2006-47:

“A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de “insumos” aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão “insumos”, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu “serviços”, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

*Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de **matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens***

(alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.”

Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, “constituem-se insumos para a produção bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção.” E continua o mesmo autor discorrendo sobre o tema da seguinte forma:

“Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST nº 6, de 2.2.1979.

Com efeito, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-lei nº 1.598/77 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR/99. Mas ela é meramente exemplificativa e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo CST nº 6/79, e conforme é reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e jurisprudência.

Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a Cofins, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no país, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções, acima expostas. (grifos nossos).”

(Aspectos Relacionados à ‘Não-Cumulatividade’ da COFINS e da Contribuição ao PIS”. PIS – COFINS – questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 47 e 48)

Nota-se, deste modo, que a não cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo o conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica.

Natanael Martins, ao tratar do conceito de insumos, assim leciona:

“Tem-se, portanto, que o conceito léxico de insumos pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade. (...)

No caso da Contribuição ao PIS e a COFINS, a materialidade do tributo vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Não sem razão que o PIS e a COFINS ‘não-cumulativos’ elegem outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil. (...)

Nesse contexto, a toda evidência, o conceito de insumo erigido pela nova sistemática do PIS e da COFINS não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.”

(“O conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS”. In PIS/COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, PP. 203-204)

Já Edmar O. A. Filho¹ explora de forma notável a expressão “bens e serviços, utilizados como insumo”, do próprio artigo 3º das Leis do PIS e da COFINS. Para ele, “o vocábulo “utilizado” é ordinariamente adotado para fazer referência a algo que foi usado, empregado, aplicado, gasto, tornado útil, proveitoso, que teve valia ou que serviu para alguma finalidade.”

Foi esse, inclusive, o entendimento acatado unanimemente pela Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes, conforme se observa no voto do conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho abaixo transcrito, verbis:

¹ “Créditos de PIS e COFINS sobre insumos”, Prognóse Editora, São Paulo: 2010, pg. 54.

“Em relação ao direito de crédito da Cofins sobre insumos utilizados no processo produtivo, prescreve o art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003 que do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Conforme Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, o contribuinte do PIS e da Cofins não-cumulativos tem direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como ‘insumos’ na fabricação de produtos destinados à venda.

De modo que se as leis que instituíram essas contribuições não conceituam ‘insumos’, e tampouco impuseram o recurso à legislação do IPI para se colher o seu conceito, outra conclusão não se nos descortina senão a de que o legislador invocou o significado comum do verbete.

Nesse contexto, é correto afirmar que os insumos correspondem aos elementos necessários à produção de produtos e serviços.

Cumpre assinalar, ainda, que as próprias leis disciplinadoras do PIS e da Cofins não-cumulativos assinalaram a existência de uma diferença entre insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Segundo essas leis, a palavra insumos compreende estes, porém estes não significam, necessariamente, insumos.

Essa idéia é também corroborada pelo fato de que na legislação do PIS e Cofins a palavra insumos corresponde literalmente a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, mas a Lei 10.637/02, por seu turno, para designar a mesma coisa, utiliza-se de ambos os termos, conforme se nota da leitura dos arts. 3º, 29 e 53.

Assim, não é correta a premissa, muito corrente aliás, de que o conceito de insumos, para fins das legislações de PIS e Cofins, seja pura e simplesmente aquele fornecido pela legislação do IPI, pois nesse caso trata-se de uma concepção técnica.

Impõe-se concluir, nessa esteira de considerações, que o conceito de insumos, em relação ao PIS e à Cofins, abrange na sua cadeia comportamental, custos e despesas.

Seja dito, de passagem, que disciplinamento de custos e despesas inerentes à obtenção de receitas vem estabelecido nos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda.

Também é de se mencionar que existe um forte relacionamento lógico entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo PIS e Cofins não-cumulativos, como devidamente aduzem os §§ 7º e 8º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Na hipótese de a pessoa jurídica se sujeitar à incidência não-cumulativa do PIS, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a

essas receitas (§ 7º). No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e aqueles submetidos ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês (§ 8º).

Portanto, sob minha ótica, o termo ‘insumos’ dentro da legislação do PIS e da Cofins compreende todos [os] custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos.” (Cf. Eric Castro e Silva. “Definição de ‘Insumos’ para Fins de PIS e Cofins não Cumulativos”. Revista Dialética de Direito Tributário nº 170, p. 20-30)

No mesmo sentido, destacamos trecho de voto do Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, ao se pronunciar sobre o tema nos autos do processo administrativo nº 10932.000016/2005-78:

“Com relação a este último tópico, faço lembrar a todos que meu posicionamento é no sentido de que o aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não-cumulatividade há que observar a adoção da legislação do IRPJ para a definição do que são ‘insumos’ (RV nº 137.822, Conselheiro relator Odassi Guerzoni Filho, Acórdão 203-12473).

Feito esse intróito, entendo que assiste razão à recorrente quando promoveu a exclusão das despesas com seguros para fins de cálculo do PIS, relativamente aos meses de dezembro de 2002 a julho de 2004, quando teve início a exigência não-cumulativa do PIS (lei nº 10.637/2002).

In casu, a fiscalização glosou os valores correspondentes aos aproveitamentos dos créditos originários de despesas dos contratos de seguros firmados pela recorrente.

A realização de tais glosas, a meu sentir está em descompasso com a legitimidade do procedimento adotado pela recorrente, que tem como objeto social o “Transporte de cargas em geral, especialmente de veículos, bem como suas partes e peças; por via rodoviária ou em conjunto com outras modalidades; (...) Serviços de reparos, manutenção, colocação e instalação de equipamentos e acessórios em veículos, (...) Serviços de armazéns gerais; (...)”.

Da simples leitura das atividades da recorrente, extrai-se que a contratação de seguros está estrita e necessariamente vinculada a suas atividades fim; sendo que assim devem ser tidas como despesas operacionais, conforme, aliás, dispositivos contidos no RIR/99 (Decreto 3000/99 – parágrafo 1º do art. 299).”

É de se concluir, portanto, que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.

Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.

No caso específico dos autos, não me parece haver a necessidade de discussão do conceito de insumo com fulcro na legislação do IRPJ, já que se trata de crédito relativo ao frete pago durante o processo produtivo da Recorrente para a aquisição de bens utilizados como insumo.

Destaque-se, nesse sentido, a seguinte decisão do CARF que admitiu o direito de crédito do frete pago no transporte de bens adquiridos para serem utilizados com insumo na fabricação de produtos:

FRETE, INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA, CUSTO DE PRODUÇÃO. Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliado no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na

fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem. (Acórdão 3301-00.426, relator Conselheiro José Adão Vitorino De Moraes - grifamos)

Por fim, cabe destacar, no mesmo sentido, as soluções de consulta 92/12 (10ª Região Fiscal), 15/11 (4ª Região Fiscal) e 197/11 (8ª Região Fiscal).

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário da Recorrente.

É como voto.

Gilberto de Castro Moreira Junior